CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL MARCO DARMON

apresentadas em 31 de Março de 1993 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. O Hoge Raad der Nederlanden convida o Tribunal de Justiça a interpretar o artigo 14.°, primeiro parágrafo, do Protocolo relativo aos Privilégios e Imunidades das Comunidades Europeias [1] (a seguir «protocolo»).

2. Até Fevereiro de 1982, X residiu nos Países Baixos, onde trabalhava numa empresa privada. Devendo esta ser objecto de uma reestruturação, anunciada já nos fins de 1981, X decidiu procurar um novo emprego. Aceitou, com início em 1 de Março de 1982, ocupar um cargo de director nas Comunidades Europeias no Luxemburgo, onde fixou a sua residência.

3. As autoridades fiscais neerlandesas remeteram-lhe, no decurso dos anos de 1983 e 1984, diversos formulários de declaração relativos ao imposto sobre os seus rendimentos. X preencheu-os, declarando-se contribuinte residente, exercendo a profissão de director de sociedade, quanto ao período de 1 de Janeiro a 1 de Março de 1982 e contribuinte não residente, sem profissão, quanto ao resto do ano.

4. Após algumas hesitações dos serviços fiscais quanto à classificação do interessado na categoria dos não residentes ou dos residentes, o Gerechtshof te s'Gravenhage proferiu, em 2 de Julho de 1990, um acórdão estipulando o princípio e fixando o montante de um suplemento ao imposto sobre o rendimento relativo ao ano de 1982.

5. Foi no âmbito do recurso interposto contra esta decisão que o Hoge Raad colocou ao Tribunal de Justiça duas questões prejudiciais, transcritas no relatório para audiência [2], relativas à interpretação do artigo 14.° do protocolo.

6. Essas questões visam, no essencial, determinar:

— por um lado, se deve ser tomada em consideração, no que se refere à aplicação daquela disposição, a intenção que tivesse um funcionário antes da sua entrada ao serviço das Comunidades de transferir o seu domicílio para o Estado-membro do lugar de exercício das suas funções;

— por outro, se o artigo 14.° permite ao interessado proceder à escolha do seu domicílio fiscal.

7. A fim de circunscrever o âmbito do litígio, deve recordar-se que, em matéria de fiscalidade directa, os Estados-membros não cederam, em princípio, qualquer competência às Comunidades. No entanto, na determinação das normas aplicáveis na matéria,

* Língua original: francês.

1 — JO 1967, 152, p. 13.

2 — V. o n.° 6 da parte II.

eles não podem prejudicar as liberdades garantidas pelo direito comunitário a todos os cidadãos. Assim, por várias vezes, quer quanto ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares [3] quer quanto ao das sociedades [4], o Tribunal de Justiça admitiu, realçando «a ausência de uma harmonização das disposições legislativas dos Estados-membros» [5], a sua submissão ao direito nacional, desde que este não afecte os princípios fundamentais reconhecidos pelo Tratado.

8. Os Estados-membros, no entanto, renunciaram à sua soberania fiscal num domínio específico, o da tributação dos salários dos funcionários e outros agentes das Comunidades. É este o objecto do artigo 13.° do protocolo que dispõe nomeadamente:

«... funcionários e outros agentes das Comunidades ficam sujeitos a um imposto que incidirá sobre os vencimentos, salários e emolumentos por elas pagos e que reverterá em seu benefício...

Os funcionários e outros agentes das Comunidades ficam isentos de impostos nacionais que incidam sobre os vencimentos, salários e emolumentos pagos pelas Comunidades».

9. Para além do objectivo referido no artigo 18.°, que é geral às disposições do protocolo relativas aos agentes das Comunidades e sobre o qual adiante me debruçarei, a *ratio legis* do artigo 13.° revela a existência de dois objectivos: garantir aos funcionários comunitários uma remuneração cuja igualdade não possa ser posta em causa pela aplicação de impostos nacionais não harmonizados e evitar dar ao Estado-membro do lugar do exercício das funções (a seguir «Estado da sede») uma vantagem fiscal injustificada.

10. Sobre o primeiro objectivo, a jurisprudência do Tribunal de Justiça já sublinhou a necessidade de não se criarem situações discriminatórias que levem a atribuir a funcionários comunitários, da mesma categoria mas de nacionalidade diferente e com remunerações brutas iguais, remunerações líquidas diferentes [6].

11. Quanto ao segundo, é evidente que, se o Estado da sede tivesse o direito de cobrar um imposto sobre os vencimentos dos funcionários comunitários, faria reverter em seu benefício exclusivo os recursos comuns para cuja constituição todos os Estados-membros contribuem. Daqui a opção de submeter as remunerações em causa a um imposto comunitário, em vez de as submeter a um imposto nacional.

12. O artigo 13.° do protocolo não pode ser considerado isoladamente. Com efeito, é completado, no que respeita aos rendimentos extracomunitários dos funcionários, pelo artigo 14.°, cujo primeiro parágrafo estabelece nomeadamente:

«Para efeitos da aplicação dos impostos sobre o rendimento ou sobre o património [7] e do imposto sucessório, bem como para

3 — V., nomeadamente, o acórdão de 8 de Maio de 1990, Biehl (C-175/88, Colect., p. I-1779).

4 — V., nomeadamente, o acórdão de 28 de Janeiro de 1986, Comissão/França (270/83, Colect., p. 273).

5 — *Ibidem*, n.° 24.

6 — V., nomeadamente, o acórdão de 16 de Dezembro de 1960, Humblet (6/60, Recueil, p. 1125, especialmente, p. 1157) e as conclusões do advogado-geral Lagrange, p. 1182. V. ainda o acórdão de 3 de Julho de 1974, Brouerius van Nidek, n.° 11 (7/74, Recueil, p. 757).

7 — Como o advogado-geral Jacobs indicou nas conclusões que apresentou no processo Kristoffersen (C-263/91, acórdão de 25 de Maio de 1993, Colect., pp. I-2755, I-2769), parece que na versão francesa se omitiu uma vírgula entre «fortune» («património») e «des droits de succession» («do imposto sucessório»).

efeitos da aplicação das convenções concluídas entre os Estados-membros da Comunidade, destinadas a evitar a dupla tributação, os funcionários e outros agentes das Comunidades que, *exclusivamente para o exercício de funções ao serviço das Comunidades,* fixem a sua residência no território de um Estado-membro que não seja o do país onde tenham o domicílio fiscal no momento da sua entrada ao serviço das Comunidades, são considerados, quer no país da residência, quer no país do domicílio fiscal, como tendo conservado o domicílio neste último Estado, desde que se trate de membro das Comunidades...» [8].

13. A repartição instituída pelos artigos 13.° e 14.° é, pois, a seguinte: escapam a qualquer tributação nacional e são sujeitos a um imposto comunitário os «vencimentos, salários e emolumentos» cuja fonte seja comunitária; pelo contrário, todos os outros rendimentos mantêm-se na esfera de tributação dos direitos nacionais [9].

14. É, aliás, porque recebeu rendimentos de origem não comunitária, que não terá declarado, que a questão se coloca quanto a X unicamente com base no artigo 14.° do protocolo. Com efeito, o objecto do litígio não respeita aos rendimentos recebidos pelo interessado na sua qualidade de director nas Comunidades, mas aos que resultam nomeadamente do resgate de apólices de seguro de vida, de juros e de títulos diversos.

15. Estando definido o âmbito do litígio, abordemos as duas questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio. Em vez de responder pela ordem em que foram colocadas, parece-me mais apropriado — antes de analisar se os termos do artigo 14.° em discussão, a saber, «exclusivamente para», deixam um espaço para a apreciação da intenção do funcionário — examinar a *ratio legis* do artigo 14.° e determinar se, no caso de ser aplicável, concede a X a faculdade de escolher o seu domicílio fiscal no que se refere aos rendimentos que aufere para além dos recebidos na sua qualidade de agente das Comunidades.

16. Realcemos, em primeiro lugar, que o protocolo, em anexo ao Tratado, dele faz «parte integrante» por aplicação do artigo 239.° do pacto comunitário. É, pois, um texto de direito primário.

17. Após ter recordado, no seu único considerando, que as «Comunidades... gozam, nos territórios dos Estados-membros, das imunidades e privilégios necessários ao cumprimento da sua missão», o seu artigo 18.°, inserido no capítulo VII com a epígrafe «Disposições gerais», refere no primeiro parágrafo que:

«Os privilégios, imunidades e facilidades são concedidos aos funcionários e a outros gentes das Comunidades *exclusivamente no interesse destas*» [10].

18. Há, pois, que considerar que os privilégios, imunidades e facilidades concedidos aos funcionários têm por única finalidade permi-

8 — O sublinhado é meu.

9 — A linha de repartição entre as competências fiscais das Comunidades e as dos Estados-membros, que passa pela tributação ou não do vencimento pago ao funcionário, está precisamente enunciada no acórdão Humblet, já referido, p. 1158.

10 — O sublinhado é meu. O artigo 23.° do Estatuto dos Funcionários das Comunidades Europeias repete o essencial do artigo 18.° e acrescenta: «os interessados não estão isentos do cumprimento das suas obrigações privadas, nem da observância das leis e regulamentos de polícia em vigor».

tir o cumprimento da missão confiada às Comunidades.

19. Este objectivo, que é comum a todas as disposições do protocolo relativas aos funcionários comunitários, integra necessariamente a *ratio legis* do seu artigo 14.° Deve, pois, comandar a sua interpretação.

20. A repartição de competências entre a Comunidade e os Estados-membros não põe em causa a soberania destes em matéria fiscal. O protocolo consagra uma restrição parcial dessa soberania, consentida no interesse exclusivo das Comunidades e para lhes permitir o cumprimento da sua missão. As disposições do protocolo devem, pois, ser interpretadas tanto restritiva como finalisticamente.

21. Em vão se procuraria apurar em que seria a missão das Comunidades facilitada pela latitude, ainda que mínima, que fosse deixada aos seus funcionários para a determinação do seu domicílio fiscal no que se refere a rendimentos diferentes do seu vencimento comunitário. Lido em relação com o artigo 13.°, o artigo 14.°, que mantém expressamente, quanto a esses rendimentos, o vínculo do funcionário ao domicílio fiscal que era o seu «no momento da sua entrada ao serviço das Comunidades», caso se situe num Estado-membro, exclui que as disposições do protocolo sejam desviadas da sua finalidade para favorecer um qualquer «shopping fiscal».

22. E a esta interpretação não se pode opor utilmente uma pretensa discriminação de que os funcionários comunitários poderiam ser objecto em confronto com outros nacionais dos Estados-membros que usem do direito de livre circulação dos trabalhadores ou da liberdade de estabelecimento.

23. Nenhuma comparação significativa pode, com efeito, ser estabelecida entre, por um lado, um regime de excepção e, por outro, a aplicação de disposições gerais.

24. De resto, no acórdão Humblet, já referido, o Tribunal delimitou muito bem os termos deste problema, ao julgar que «a comparação essencial que se impõe nesta matéria é a que deve ser feita entre os funcionários comunitários de diferentes nacionalidades que beneficiam da mesma remuneração bruta e dispõem, para além disso, no seu país respectivo, de rendimentos complementares tributáveis de valor igual» [11].

25. As disposições conjugadas dos artigos 13.° e 14.° regulam esta situação com o respeito pelo princípio da igualdade de tratamento e nos limites da repartição de competências instituída pelo protocolo.

26. Para uma remuneração comunitária igual, os funcionários pagam o mesmo imposto às Comunidades.

27. Paralelamente, ficam sujeitos, quanto aos seus outros rendimentos, a um imposto nacional cujas taxas, diferentes consoante os Estados-membros, não constituem uma qualquer discriminação, antes resultando, na falta de harmonização fiscal, da soberania dos Estados na matéria.

11 — V. p. 1160.

28. Não podendo o domicílio fiscal do funcionário comunitário, no que respeita aos seus rendimentos diferentes dos referidos no artigo 13.° do protocolo, depender da *vontade* do interessado, deve esse domicílio ser determinado tomando em consideração a *intenção* que tinha de se estabelecer no Estado da sede, antes da sua entrada ao serviço e independentemente dela?

29. É este o objecto da primeira questão prejudicial, que se destina a obter a interpretação da expressão «exclusivamente para o exercício de funções», constante do artigo 14.°

30. Duas interpretações se opõem aqui.

31. A primeira, restritiva, consiste em, excluindo qualquer apreciação da intenção do funcionário, se ter unicamente em conta considerações puramente objectivas, no caso vertente, a sua obrigação estatutária de

«residir na localidade da sua afectação ou a uma distância tal que não cause estorvo ao exercício das suas funções» [12]

e a concomitância da mudança de residência com a entrada ao serviço.

32. A segunda, mais ampla e de carácter subjectivo, leva a apurar a ou as razões que levaram o funcionário a estabelecer-se no Estado da sede. Caso a entrada ao serviço não tivesse sido a *única* intenção («exclusivamente») ou, pelo menos, caso o estabelecimento no Estado da sede viesse a ocorrer, *in futuro*, mesmo na ausência de nomeação para a função pública comunitária, o artigo 14.° não seria aplicável.

33. Digamo-lo imediatamente: creio que esta segunda interpretação deve ser excluída, uma vez que é contrária à *ratio legis* das disposições pertinentes do protocolo e permitiria, violando o efeito útil do artigo 14.°, chegar a situações absurdas.

34. Um exemplo, voluntariamente caricatural, será suficiente para o demonstrar. Dois irmãos gémeos, de nacionalidade neerlandesa e residindo nos Países Baixos, aí confiaram economias de um mesmo montante ao mesmo banqueiro, que delas fez um investimento idêntico. Querendo acautelar o seu futuro, apresentam-se, com sucesso, a um concurso para jurista linguista no Tribunal de Justiça. Deixam, pois, o seu país para se estabelecerem no Grão-Ducado do Luxemburgo, onde passaram a exercer as suas funções.

35. Uma diferença, no entanto, separa os dois irmãos. O primeiro só deixou o seu domicílio por razões profissionais. O segundo estava resolvido, mesmo no caso de não ter êxito no concurso, a vir estabelecer-se no Grão-Ducado, uma vez que tinha decidido nele fundar o seu lar, com a sua noiva, que aí já tinha emprego.

36. Seria concebível que, no que respeita aos seus rendimentos neerlandeses, os dois irmãos se encontrassem em situação díspar, o

12 — Artigo 20.° do Estatuto dos Funcionários das Comunidades Europeias.

primeiro submetido às disposições do artigo 14.° e o segundo excluído do seu âmbito de aplicação? E, levando mais longe o raciocínio, seria suficiente, para que o primeiro escapasse também ao vínculo ao seu último domicílio fiscal, que fizesse prova de que, para além da sua intenção de residir no local da sua afectação, tinha ainda a de continuar mais comodamente a sua participação num grupo de música de câmara instalado no Estado da sede?

37. Como se vê, a intenção não pode ser aceite como critério de interpretação da norma em exame.

38. De resto, o próprio teor do protocolo reflecte a sua *ratio:* a expressão «exclusivamente para o exercício de funções ao serviço das Comunidades» vem recordar que a simples circunstância desse exercício, com exclusão de qualquer outro elemento, *basta* para conferir competência, em matéria fiscal, ao país do último domicílio; «exclusivamente para» significa aqui «pelo simples facto de».

39. Texto de direito primário, o protocolo institui, como já referi, no interesse exclusivo das Comunidades e no que se refere aos funcionários comunitários, um regime fiscal comunitário excepcional, unicamente aplicável aos seus vencimentos, preservando, todavia, o vínculo dos interessados ao seu domicílio fiscal anterior, isto é, em geral, ao seu regime nacional, no que respeita aos seus outros rendimentos.

40. Texto de equilíbrio e de compromisso, não pode dar lugar a divergências de interpretação dos tribunais nacionais, que necessariamente introduziriam a necessidade de tomar em consideração as múltiplas intenções, ainda que verdadeiras, dos funcionários.

41. Estes têm uma obrigação estatutária de residência. Se o cumprimento dessa obrigação for normalmente concomitante com o estabelecimento no Estado da sede, circunstância cuja apreciação compete ao tribunal nacional, o artigo 14.° deve ser aplicado.

42. Sugiro, em consequência, que se declare:

«1) O artigo 14.°, primeiro parágrafo, do Protocolo relativo aos Privilégios e Imunidades das Comunidades Europeias aplica-se ao funcionário comunitário cujo estabelecimento, estatutariamente obrigatório, no Estado da sede da instituição que integra seja concomitante com o seu início de funções. A ou as intenções do interessado aquando da sua mudança de residência são irrelevantes a este respeito.

2) A disposição acima referida não confere ao funcionário comunitário qualquer possibilidade de escolha quanto à determinação do seu domicílio fiscal no que toca aos rendimentos e aos outros bens a que diz respeito.»